



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11610.003992/2003-16  
**Recurso nº** 177.466 Voluntário  
**Acórdão nº** **1202-00.425 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2010  
**Matéria** DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA, CNPJ nº 47.180.625/0001-46 (sucessora por incorporação de DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA, CNPJ nº 61.416.129/0001-70)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

DCOMP. DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA.

A multa de mora incide, na forma da legislação regente, sobre débito constante da Declaração de Compensação apresentada após o vencimento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA

A denúncia espontânea pressupõe o pagamento do débito com os acréscimos legais devidos, não se aplicando à compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado eletronicamente)

NELSON LÓSSO FILHO - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

FLÁVIO VILELA CAMPOS - Relator.

EDITADO EM: 24/11/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósson Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Géo Verçoza, Nereida de Miranda Finamore Horta, Carlos Alberto Donassolo, Flávio Vilela Campos.

## Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** de interesse de DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA, interpostos contra acórdão proferido pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE SÃO PAULO – I.

### DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO E MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em razão de conter os elementos necessários à compreensão dos fatos e dos fundamentos que permeiam o litígio, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, o qual transcrevo adiante:

“A contribuinte qualificada em epígrafe apresentou Declaração de Compensação, em 20/03/2003 (fl. 01), identificando como crédito a ser utilizado nas compensações declaradas o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2001 (fl. 02).

Os débitos compensados são os seguintes:

Código	Período de apuração	Vencimento	Valor original (R\$)
2172	Agosto/2001	15/09/2001	333.162,11
2172	Setembro/2001	15/10/2001	464.976,47
2172	Outubro/2001	15/11/2001	76.812,31
2172	Novembro/2001	15/12/2001	278.091,06
2172	Dezembro/2001	15/01/2002	226.651,40

Em 03/04/2003, a contribuinte requer que os débitos acima sejam totalmente quitados por meio da compensação no presente processo, sem o acréscimo da multa, uma vez que, conforme determinado no art 138 do Código Tributário Nacional, efetuada a denúncia espontânea e pago o imposto com os juros, ficaria isenta de qualquer penalidade decorrente da mora (fls. 141 e 142).

Foi apresentada, ainda, vinculada ao presente processo, a Declaração de Compensação constante do processo apensado, de nº 11610.004045/2003-42, em 21/03/2003, informando os débitos abaixo:

Código	Período de apuração	Vencimento	Valor original (R\$)
8109	Agosto/2001	15/09/2001	42.332,77
8109	Setembro/2001	15/10/2001	100.744,90
8109	Outubro/2001	15/11/2001	16.642,67

8109	Novembro/2001	15/12/2001	60.253,07
8109	Dezembro/2001	15/01/2002	49.107,80

Relativamente a esses débitos a contribuinte apresenta, também, em 03/04/2003, pedido de exclusão da multa, invocando a denúncia espontânea (fls. 12 e 13 do processo apensado).

Além desses, por meio de DCOMP eletrônicas enviadas pelos PER/DCOMP n.ºs 23423.42057.150104.1.3.02-2054, 29842.29884.290104.1.3.02-8260, 18277.74158.291004.1.3.02-3407 e 41226.52798.301104.1.3.02-8355, foram declaradas as compensações dos débitos, conforme discriminado abaixo (fls. 461 a 478):

- Compensação de débitos:

PER/DCOMP	Código	Período de apuração	Vencimento	Valor original (R\$)
23423.42057.150104.1.3.02-2054	2172	12/2003	15/01/2004	2.801.894,84
	6912	12/2003	15/01/2004	1.402.521,36
29842.29884.290104.1.3.02-8260	2362	12/2003	30/01/2004	4.956.891,84
18277.74158.291004.1.3.02-3407	2362	09/2004	29/10/2004	5.634.718,24
41226.52798.301104.1.3.02-8355	2362	10/2004	30/11/2004	552.984,69

Os PER/DCOMP n.ºs 18277.74158.291004.1.3.02-3407 e 41226.52798.301104.1.3.02-8355 foram apresentados pela empresa que incorporou a contribuinte, em 01/07/2004, CNPJ n.º 47.180.625/0001-46, atualmente com a mesma denominação da incorporada (fls. 554 a 556).

Analisando o processo, a Autoridade Administrativa encaminhou-o à Delegacia de Fiscalização em São Paulo, em 30/04/2004, para apurar a veracidade das informações contidas na DIPJ retificadora, de n.º 1198325, referente ao período de 01/01/2001 a 01/11/2001, quanto aos rendimentos oferecidos à tributação, à comprovação das despesas financeiras e às estimativas não recolhidas (fls. 182 a 184). O saldo negativo de IRPJ originalmente apurado, de R\$ 8.553.226,51, indicado à fl. 02, teria sido alterado para R\$ 13.280.194,69 na DIPJ retificadora.

As verificações efetuadas pela então DEFIC estão sintetizadas no Termo de Encerramento de Diligência (fls. 366 a 370) e no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 372 a 375), ressalvando-se que a DIPJ analisada foi a de n.º 1207292, nova retificadora, apresentada após o envio do processo para diligência (fl. 557), na qual foi apurado o saldo negativo de R\$ 12.167.836,82 (fl. 201).

Na seqüência, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 481 a 491, com as seguintes considerações, em síntese:

- Em 30/04/2004 o processo foi remetido à Delegacia de Fiscalização de São Paulo para diligência (fls. 182 a 184), tendo sido elaborados o Termo de Constatação Fiscal nº 002 (fls. 298 e 299), o Termo de Encerramento de Diligência (fls. 366 a 370) e o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 372 a 375), e retornando em 18/09/2006 (fl. 375).

- No ano-calendário de 2001 foram entregues duas DIPJ, referentes à situação especial de incorporadora, sendo uma referente ao período de janeiro a outubro de 2001 (DIPJ/2001, ND 1207292) e a outra, referente ao período de novembro a dezembro de 2001 (DIPJ/2002, ND 1244145). O saldo credor apurado na DIPJ/2001 foi objeto da Declaração de Compensação do presente processo e refere-se à apuração da própria incorporadora (não há menção a saldo credor de incorporada). O saldo credor apurado na DIPJ/2002 foi objeto da Declaração de Compensação do processo 11610.003437/2003-94 e também se refere à apuração da incorporadora.

- Analisando-se a DIPJ/2001, verifica-se que foi apurado lucro real (apuração anual) do período de 01/01/2001 a 31/10/2001 no valor de R\$ 4.529.431,48 (fl. 384), resultando no saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 12.167.836,82, após dedução de IRRF e do imposto de renda mensal pago por estimativa (fl. 393).

- Observa-se que na Ficha 12A o cálculo do imposto devido foi corretamente efetuado, embora o adicional tenha sido informado em linha errada.

- As estimativas mensais de IRPJ apuradas em janeiro e fevereiro foram pagas, de março a setembro apurou bases de cálculo negativas e, em outubro, o imposto devido apurado foi compensado com o IRRF.

- A verificação do oferecimento das receitas correspondentes ao IRRF foi objeto da diligência efetuada pela Defis, tendo sido atestado pela autoridade fiscal que procedeu ao exame das contas contábeis, não apurando irregularidades.

- Quanto à pesquisa da DIRF, tendo em vista que foram entregues duas DIPJ referentes ao ano-calendário de 2001, apurando-se saldos credores distintos em cada um, foi necessário segregar as informações, de acordo com os dois períodos, constatando-se que o montante do IRRF utilizado como dedução na apuração anual do IRPJ e nas estimativas mensais de janeiro (R\$ 163.376,90), fevereiro (R\$ 188.032,18) e outubro (R\$ 393.727,50) é compatível com o declarado em DIRF.

- No tocante à utilização do crédito, verifica-se que o montante do saldo credor utilizado nos PER/DCOMP nºs 23423.42057.150104.1.3.02-2054, 29842.29884.290104.1.3.02-8260, 18277.74158.291004.1.3.02-3407, 41226.52798.301104.1.3.02-8355, na Declaração de Compensação às fls. 01 e 02 deste processo e na Declaração de Compensação às fls. 01 e 02 do processo apensado (2.977.421,00 + 3.485.614,12 + 3.663.665,96 + 356.741,30 + 1.779.101,76 + 347.190,68 = 12.609.734,82) é superior ao saldo credor de IRPJ apurado na DIPJ (12.167.836,82), ficando evidenciado que a contribuinte compensou débitos em excesso.

- No que concerne à multa moratória incidente sobre os débitos vencidos, incluídos na Declaração de Compensação, não há como serem afastadas as leis que determinam, de forma expressa, a sua aplicação em qualquer pagamento de tributo realizado espontaneamente, após o prazo legal de vencimento. O benefício do art. 138 do CTN alberga somente as multas por infrações, aplicadas em procedimento fiscal, previstas nos arts. 44 e 45 da Lei nº 9.430, de 1996.

Decidiu-se pelo reconhecimento do direito creditório, no valor de R\$ 12.167.836,82, calculado em 31/10/2001, sobre o qual incidiriam juros equivalentes à Taxa Selic, homologando as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido, acrescentando-se que eventual saldo remanescente não seria

restituído devido à extinção do direito de pleitear a restituição. E foram indeferidas as petições de fls. 141 e 142, deste processo, e fls. 12 e 13 do processo apensado nº 11610.004045/2003-42, relativas à exclusão da multa de mora nas compensações de débitos, declaradas após os vencimentos.

Inconformada com a decisão, da qual tomou ciência em 07/03/2008 (fl. 492), a incorporadora, DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA., CNPJ 47.180.625/0001-46, apresentou a manifestação de inconformidade em 03/04/2008 (fls. 496 a 500).

Aponta, em sua defesa, um equívoco no Despacho Decisório quando afirma que o valor compensado (R\$ 12.609.734,82) é superior ao saldo credor do IRPJ (R\$ 12.167.836,82). Teriam sido considerados os valores de débitos já acrescidos dos juros moratórios (R\$ 1.779.101,76 e R\$ 347.190,68), ao passo que se considerados os valores originais (R\$ 1.379.693,35 e R\$ 269.081,21, respectivamente), o valor total compensado seria de R\$ 12.132.216,94, inferior ao saldo negativo de IRPJ.

Entende que o indeferimento das petições de fls. 12/13 (do processo apensado) e 141/142 deve ser reconsiderado, por tratar-se de denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo mais juros, tendo o Código Tributário Nacional conferido aos sujeitos passivos de tributos em geral a possibilidade de não serem responsabilizados por infrações à legislação tributária, desde que atendidos determinados requisitos.

Acrescenta que não pode ser conferido ao devedor que, mesmo em mora, cumpre espontaneamente seus deveres frente ao fisco o mesmo tratamento reservado para aqueles que não confessam e não pagam espontaneamente suas dívidas fiscais, impondo ao fisco o ônus de buscar a satisfação de seus créditos em juízo.

Salienta que, tendo satisfeito todas as condições do art. 138 do CTN, adquiriu o direito subjetivo de não se sujeitar à multa, caracterizando ato de manifesta ilegalidade a proibição do gozo desse direito, e observa que o mencionado dispositivo legal não impôs limitação alguma quanto aos tributos abrangidos pela exclusão da pena.

Transcreve ementa de decisão do Conselho de Contribuintes e requer seja a manifestação de inconformidade acolhida.

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão recorrida (fls. 560/568) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2001*

**DCOMP. DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA.**

*A multa de mora incide, na forma da legislação regente, sobre débito constante da Declaração de Compensação apresentada após o vencimento.*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA**

*A denúncia espontânea pressupõe o pagamento do débito com os acréscimos legais devidos, não se aplicando à compensação.*

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do julgamento de primeira instância em 04/03/2009, por meio de ciência postal, conforme AR de folha 569-V, a interessada ingressou, em 26/03/2009, com recurso voluntário de fls. 572/577, em síntese, reiterando as argumentações relativas à denúncia espontânea expostas na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Vilela Campos, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regulam o processo administrativo fiscal (PAF). Dele conheço.

A questão fundamental trazida à apreciação deste Conselho é exclusão de multa de mora, em face do instituto da denúncia espontânea, sobre débitos compensados por meio de Declaração de Compensação.

Acompanho a autoridade julgadora de primeira instância, nos termos dos fundamentos ora transcritos, que acolho como meus, eis que a recorrente reafirma os mesmos argumentos relativos à Denúncia Espontânea exarados em sua manifestação de inconformidade deste contencioso.

“O direito creditório pleiteado foi integralmente reconhecido pela Autoridade Administrativa, insurgindo-se a contribuinte contra a incidência da multa moratória nos débitos cujas compensações requer sejam homologadas, e o entendimento de que teriam sido compensados valores além do direito creditório pleiteado.

A mora surge com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento. Inexistindo pagamento na data determinada, configura-se a mora e surgem as implicações legais dela decorrentes. No caso dos autos os acréscimos moratórios estão assim previstos na Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir*

*do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Portanto, a incidência da multa moratória, quando se verifique que houve recolhimento intempestivo, é determinada por lei.

No caso dos autos, a contribuinte apresentou Declarações de Compensação em 20/03/2003 e 21/03/2003. Essas Declarações foram introduzidas pela Medida Provisória nº 66, de 30/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 31/12/2002, que assim alterou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Medida Provisória nº 66, de 2002:

*Art.49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art.74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (g.n.)*

*(...)*

*§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.*

*(...)"*

Assim, na data de apresentação da DCOMP o débito cuja compensação foi declarada seria extinta, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Disciplinando o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração introduzida pela MP nº 66, de 2002, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 210, de 30/09/2002 (D.O.U. de 01/10/2002), determinando, no seu artigo 28, inciso I, que a compensação seria efetuada considerando-se a data do pagamento indevido ou a maior e, em seu art. 6º que, tratando-se de saldo negativo de IRPJ, este poderia ser objeto de restituição, na hipótese de apuração anual – que é o caso dos autos -, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Posteriormente, a IN SRF nº 323, de 24/04/2003 (D.O.U. de 28/05/2003), alterou a redação do art. 28 da IN SRF nº 210, de 2002, determinando que os créditos seriam acrescidos dos juros compensatórios e os débitos sofreriam a incidência dos acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data

da entrega da Declaração de Compensação. Esta determinação continua em vigor (art. 36 da IN RFB nº 900, de 30/12/2008, D.O.U. de 31/12/2008).

Por sua vez, o art. 63 da IN SRF nº 460, de 18/10/2004 (D.O.U. de 29/10/2004), dispôs sobre a compensação objeto de Declaração de Compensação apresentada até 27/05/2003. Este artigo foi mantido na IN SRF nº 600, de 28/12/2005, cuja redação foi alterada pela IN RFB nº 831, de 18/03/2008, determinando que tal compensação deve ser efetuada na data de encerramento do período de apuração do saldo negativo de IRPJ, se o período de apuração do débito estiver concluído em data anterior, ou na data de encerramento do período de apuração do débito, se posterior ao de encerramento do período de apuração do saldo negativo. A regra atual está prevista no art. 83 da IN RFB nº 900, de 2008.

De acordo com esses critérios, cuja aplicação compete ao órgão preparador ao executar a compensação homologada, o débito vencido antes das datas definidas como de efetivação da compensação deve ser acrescido da multa moratória e dos juros, previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

No tocante à alegação de denúncia espontânea, se tal tivesse ocorrido com a apresentação da DCOMP, a multa moratória ainda seria devida porquanto, possuindo natureza indenizatória, não poderia ser excluída com base no artigo 138 do CTN, cuja interpretação correta, em conjunto com os artigos 136 e 137, seria a de que se exonera o sujeito passivo da multa punitiva, ou seja, a multa de ofício. Se a apuração do débito tributário resultasse de procedimento fiscal, e não da iniciativa da contribuinte, seria exigida a multa de ofício, e assim sendo, o tratamento dispensado seria distinto.

Entretanto, o art. 138, abaixo transcrito, prevê especificamente o pagamento como elemento necessário para caracterizar a denúncia espontânea. A compensação está prevista como meio de extinção distinto do pagamento, no artigo 156 do CTN, não se podendo estender a ela os efeitos da denúncia espontânea.

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Conclui-se, portanto, que os débitos declarados na Declaração de Compensação, após os seus vencimentos, sujeitam-se aos acréscimos moratórios, previstos na legislação de regência.”

### **Dispositivo**

Isso posto, voto em negar provimento ao recurso.

(documento assinado eletronicamente)

Flávio Vilela Campos – Relator

